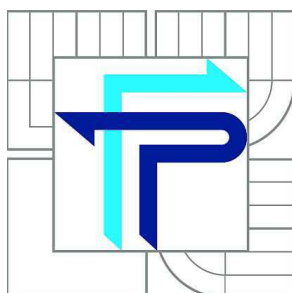


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ANALÝZA ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU DLE IFRS A DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

ANALYSIS OF DIFFERENCES IN PRESENTATION OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH
IFRS AND UNDER CZECH ACCOUNTING LAW

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

TEREZA KRÁTKÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Krátká Tereza

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a dle české účetní legislativy

v anglickém jazyce:

Analysis of Differences in Presentation of Fixed Assets in accordance with IFRS and under Czech Accounting Law

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl bakalářské práce

Východiska vykazování účetních informací

Teoretické základy vykazování dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy

Teoretické základy vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS

Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku v souladu s IFRS a dle české účetní legislativy

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: Aspi, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9
- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1
- HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4
- KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví. Světový koncept. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- KRUPOVÁ, L. a VAŠEK, L. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2009/2010.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA

V Brně, dne 22.05.2010

ANOTACE

Bakalářská práce je zaměřena na hodnocení české účetní legislativy ve srovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Cílem bakalářské práce je vymezit rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku a definovat jejich dopady na výkonnost podnikatelského subjektu.

KLÍČOVÁ SLOVA

České účetní předpisy, dlouhodobý majetek, odpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ANNOTATION

This bachelor's thesis focuses on the evaluation of the Czech Accounting Law in comparison with The International Financial Reporting Standards. The aim of this bachelor's thesis is to define the differences in reporting of fixed assets and define their impact on business performance.

KEY WORDS

Czech accounting legislation, fixed assets, depreciation, International Financial Reporting Standards

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KRÁTKÁ, T. *Analýza rozdílů ve vykazování dlouhodobého majetku dle IFRS a dle české účetní legislativy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2010. 68 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem prací neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 28.5.2010

.....

Podpis

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Michaele Beranové, Ph. D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Ráda bych také poděkovala své rodině za podporu a trpělivost během mého studia.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 10 |
| 1 DLOUHODBÝ MAJETEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY | 12 |
| ZÁKON Č. 563/1991 SB. O ÚČETNICTVÍ, V PLATNÉM ZNĚNÍ..... | 12 |
| VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB. | 13 |
| ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY | 13 |
| 1.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK..... | 14 |
| 1.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK | 16 |
| 1.3 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK | 18 |
| 2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU | 26 |
| 3 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE IFRS..... | 29 |
| 3.1 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 29 |
| 3.2 IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA | 34 |
| 3.3 IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTI | 38 |
| 4 VYMEZENÍ ROZDÍLŮ VE VYKAZOVNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU..... | 41 |
| 4.1 SROVNÁNÍ IAS 16 S ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY | 41 |
| 4.1.1 Definice dlouhodobého hmotného majetku..... | 41 |
| 4.1.2. Původní ocenění dlouhodobého hmotného majetku..... | 42 |
| 4.1.3 Následné ocenění dlouhodobého hmotného majetku | 42 |
| 4.1.4 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku | 43 |
| 4.1.5 Odúčtování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku | 44 |
| 4.2 SROVNÁNÍ IAS 38 S ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY | 45 |
| 4.2.1 Definice dlouhodobého nehmotného majetku | 45 |
| 4.2.2 Původní ocenění dlouhodobého nehmotného majetku | 46 |
| 4.2.3 Následné ocenění dlouhodobého nehmotného majetku..... | 46 |
| 4.2.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku | 47 |
| 4.2.5 Doba použitelnosti nehmotného aktiva | 47 |
| 4.2.6 Odúčtování a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku..... | 48 |
| 4.3 SROVNÁNÍ IAS 40 S ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY | 48 |
| 5 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ KONKRÉTNÍCH POLOŽEK DLOUHODOBÉHO MAJETKU | 49 |

| | |
|--|-----------|
| 5.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ | 49 |
| 5.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK DLE IAS 16 - POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ .. | 51 |
| 5.3 NEHMOTNÁ AKTIVA DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ | 54 |
| 5.4 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK DLE IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA | 55 |
| ZÁVĚR | 58 |
| SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 60 |
| SEZNAM TABULEK..... | 62 |
| SEZNAM PŘÍLOH..... | 62 |
| SEZNAM ZKRATEK | 63 |

ÚVOD

Účastníci finančních trhů, potencionální věřitelé, investoři a další lidé, kteří užívají účetní informace pocítují určité nedostatky v porovnání účetní závěrky společnosti z jedné země s účetní závěrkou jiné země.

Díky tomu nastala potřeba vytvořit informační systémy, které umožní lepší srovnatelnost a spolehlivost účetních informací. S problémem sjednocování účetnictví je úzce spjata harmonizace účetnictví, jejíž počátky lze nalézt již v roce 1957, kdy byla podepsána smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, tzv. římská smlouva, na jejímž základě se pomocí tvorby norem a směrnic provádí přizpůsobování účetních legislativ členských států. V kodexu účetní legislativy Evropské unie byly vypracovány tři směrnice, které se dříve také nazývaly direktivami. Jsou to čtvrtá, sedmá a osmá směrnice. Tyto směrnice dále uvádím ve druhé kapitole této práce.

V praxi se používají dva způsoby konverze. Buď může společnost vést účetnictví pouze podle českých účetních předpisů a na konci účetního období převzít informace a převést je podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, nebo může vést tzv. dvojí účetnictví. Dvojí účetnictví spočívám v tom, že podnik vede účetnictví podle českých účetních předpisů a zároveň vede i účetnictví dle IFRS. První způsob je sice jednodušší, ale druhý způsob je oproti němu velice přesný.

V současné době existují dva významné světové systémy mezinárodní účetní harmonizace, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a americký účetní systém US GAAP. Ve své práci se zabývám pouze mezinárodními standardy IFRS.

Cílem mé bakalářské práce je vymezit nejdůležitější odlišnosti v zachycení dlouhodobého majetku podle českých účetních předpisů a dle mezinárodních standardů IFRS.

V teoretické části jsem pracovala s různými knihami, zabývajícími se touto problematikou, a také samozřejmě se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a s Českými účetními standardy. V otázce Mezinárodních standardů jsem se zaměřila pouze na ty standardy, které upravují vykazování dlouhodobého majetku, tj. IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, IAS 38 – Nehmotná aktiva a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

V další části své bakalářské práce se zabývám porovnáním konkrétních odlišností podle těchto dvou účetních systémů a na reálné situaci vymezuji vybrané rozdíly a podobnosti.

1 DLOUHODBÝ MAJETEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

V České republice je účetnictví vedeno na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českých účetních standardů pro podnikatele (dále jen Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Hlavním regulátorem účetnictví a účetního výkaznictví je stát. Za další regulátory lze považovat Komoru auditorů ČR, Svaz účetních a také Národní účetní radu. Národní účetní rada má připomínky (nejsou součástí účetní legislativy, nejsou závazné) na návrhy zákonů a interpretuje účetní předpisy.¹

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví) stanovuje rozsah účetnictví, způsob vedení a jeho průkaznost. Zákon o účetnictví je hlavním předpisem, ze kterého se vychází při vedení účetnictví. Zákon o účetnictví se vztahuje na:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky;
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů;
- organizační složky státu podle zvláštních právních předpisů;
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku;
- ostatní fyzické osoby (dle zvláštních předpisů).

Zákon o účetnictví se skládá ze sedmi částí. Těmito částmi jsou:

- obecná ustanovení,
- rozsah vedení účetnictví,
- účetní doklady,
- účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrka,

¹ Účetnictví a účetní výkaznictví v České republice[online]. Dostupný z WWW: < <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czechrepublic/CZ>>.

- způsoby oceňování,
- inventarizace majetku a závazků,
- úschova účetních záznamů a
- společná, přechodná a závěrečná ustanovení.²

Vyhláška č. 500/2002 Sb., upravuje účetní závěrku, účetní metody a vymezuje položky účetních výkazů.

České účetní standardy

Cílem účetních standardů je stanovit základní postupy pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, kteří účtují podvojně. Celkem existuje 23 českých účetních standardů (jejich výčet je uveden v příloze 1 této bakalářské práce). Standard č. 013 stanovuje jak dlouhodobý majetek oceňovat, odpisovat, účtovat a také analytické a podrozvahové účty k dlouhodobému majetku. Jednotlivé standardy obsahují vždy cíl standardu, obsahové vymezení a další informace. Cílem ministerstva financí při vytvoření Českých účetních standardů bylo dosažení harmonizace při používání účetních metod.³

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

³ Český účetní standard pro podnikatele č.013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek se dělí do tří kategorií:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání pro činnost podniku. Dlouhodobý finanční majetek je oproti tomu určen k tomu, aby z něho podnik dosáhl nějakého výnosu.⁴

1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

O dlouhodobém hmotném majetku se účtuje v účtových skupinách 02 a 03. Má tři charakteristické rysy, kterými jsou:

- fyzická podstata,
- doba používání delší jak 1 rok,
- dosažení určité výše ocenění (stanoví si sama účetní jednotka).

Některý majetek se do skupiny hmotného majetku zahrnuje vždy, bez ohledu na výši ocenění nebo na dobu použitelnosti. Dlouhodobé hmotné aktivum nemusí vyhovovat všem znakům. Mezi tato aktiva se řadí:

a) Pozemky

Pozemky jsou dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na ocenění (pokud nejsou zbožím).

b) Stavby

Stavby se považují za dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na ocenění a dobu použitelnosti.

c) Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,

⁴ KOVANICOVÁ, D.: *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 2007. 444s. ISBN 80-7273-130-0

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a jejich ocenění je od výše stanovené pro tento majetek účetní jednotkou. Současně musí být splněny povinnosti stanovené zákonem o účetnictví tj. zejména princip významnosti a princip věrného a poctivého zobrazení majetku.

d) Pěstitelské celky trvalých porostů

Pěstitelské celky trvalých porostů, které mají dobu plodnosti delší než tři roky, se řadí do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši vstupní ceny. Tento majetek musí splňovat podmínky stanovené zákonem. Těmito podmínkami jsou:

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha;
- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha;
- c) chmelnice a vinice (bez nosných konstrukcí).

e) Dospělá zvířata a jejich skupiny

Tato skupina nahrazuje od 1.1.2008 skupinu základního stáda a tažných zvířat. Tato zvířata musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok a vyšší ocenění než je ocenění určené účetní jednotkou. Samozřejmě musí splňovat povinnosti stanovené zákonem o účetnictví (respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku).⁵

f) Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Za jiný dlouhodobý hmotný majetek se považuje:

- technické zhodnocení, které nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
- výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technická rekultivace,
- výdaje související s leasingem.

⁵ §7 vyhlášky č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví

g) Nedokončený hmotný majetek

Za nedokončený hmotný majetek se považuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.⁶

1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

O dlouhodobém nehmotném majetku se účtuje v účtové skupině 01. Dlouhodobý majetek má následující charakteristické znaky:

- nemá hmotnou podstatu,
- doba používání je delší než jeden rok,
- dosahuje výše ocenění, kterou si stanoví sama účetní jednotka (musí splňovat povinnosti uložené zákonem o účetnictví)⁷.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí:

a) Zřizovací výdaje

Za zřizovací výdaje se považují veškeré výdaje, které byly vynaloženy na založení nového podniku do okamžiku jeho vzniku (soudní poplatky, správní poplatky, nájemné, výdaje na pracovní cesty, atd.). Do zřizovacích výdajů se nezahrnují výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku, zásob nebo na reprezentaci společnosti.

b) Goodwill

Tímto se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

c) Ocenitelná práva

Ocenitelná práva tvoří zejména výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva.

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁷ KOVANICOVÁ, D.: *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 2007. 444s. ISBN 80-7273-130-0

d) Software

Za součást dlouhodobého nehmotného majetku se považuje software, programové vybavení, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- nabyt od jiných osob samostatně, to znamená, že není součástí nabytého hardware a jeho ocenění;
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

e) Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Za nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou považovány výsledky úspěšně provedených prací nabyté od jiných osob nebo vytvořené vlastní činností (ty, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv).

f) Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Nedokončený nehmotný majetek zobrazuje tento majetek po dobu jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu, kdy je způsobilý k užívání.

g) Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

Zálohy poskytnuté na dlouhodobý nehmotný majetek jsou platby, které přijímá dodavatel dlouhodobého nehmotného majetku. Tím, že zálohu přijme, mu vzniká pohledávka na dodání majetku. Zálohy poskytnuté na dlouhodobý nehmotný majetek mohou být krátkodobé nebo dlouhodobé.⁸

h) Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

Do jiného dlouhodobého nehmotného majetku se řadí takové položky, které nelze zařadit do výše uvedených skupin. Do roku 2005 se zde například účtovali emisní povolenky a preferenční limity.

⁸ Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

1.3 Dlouhodobý finanční majetek

O dlouhodobém finančním majetku se účtuje v účtové skupině 06. Zahrnují se sem aktiva, která podnik vlastní, případně nakupuje nebo půjčuje za účelem investice volných peněžních prostředků či volných nepeněžních aktiv tak, aby mu přinesly dividendy, úroky nebo zhodnocení v důsledku růstu tržních cen apod.⁹

Mezi dlouhodobý finanční majetek se řadí :

- Podíly v ovládaných a řízených osobách ;
- Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem ;
- Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly;
- Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv;
- Pořízený dlouhodobý finanční majetek ;
- Jiný dlouhodobý finanční majetek;
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.¹⁰

Podstatný vliv

Jedná se o takový vliv, kdy investor vlastní v jiném podniku minimálně 20%, nejvýše však 50% uplatňovaných hlasovacích práv.

Rozhodující vliv

Tento vliv umožňuje investorovi ovládat operativní a strategické politiky jiného podniku. Investor v jiném podniku vlastní 50% a více hlasovacích práv. Jedná se o vliv jednoho podniku nad druhým podnikem.

Oceňování dlouhodobého majetku

Účetní jednotky oceňují dlouhodobý majetek

- při pořízení,
- k rozvahovému dni.

⁹ KOVANICOVÁ, D.: ABECEDA účetních znalostí pro každého, s. 224

¹⁰ Český účetní standard pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek

Oceňování dlouhodobého majetku se řídí podle §25 zákona o účetnictví. Dle zákona o účetnictví se používají tři druhy cen:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena.

a) Pořizovací cena

Touto cenou se oceňuje majetek pořízený za úplatu. Do pořizovací ceny se zahrnuje cena pořízení a náklady spojené s pořízením. Úplný výčet těchto nákladů není ve vyhlášce 500/2002 Sb. uvedený. Tyto náklady mohou být jiné u dlouhodobého hmotného majetku a u dlouhodobého nehmotného majetku. Jednodušší je stanovit náklady, které se do pořizovací ceny nezahrnují.

Jedná se zejména o:

- výdaje na opravu a údržbu;
- kursové rozdíly;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- daně spojené s pořízením majetku;
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do původního stavu.¹¹

b) Vlastní náklady

Do vlastních nákladů se zahrnují veškeré přímé, ale i část nepřímých nákladů, které souvisejí s výrobou dlouhodobého majetku. Tento způsob oceňování se používá v případě, že si účetní jednotka dlouhodobý majetek vyrobila vlastní činností.

c) Reprodukční pořizovací cena

Touto cenou se rozumí cena, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tento způsob ocenění používá účetní jednotka v případě, že dlouhodobý majetek byl vyroben ve vlastní režii, ale účetní jednotka není schopna stanovit výši vlastních nákladů nebo v případě nabytí majetku bez úplaty.¹²

¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹² KOVANICOVÁ, D.: *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 2007. 444s. ISBN 80-7273-130-0

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý majetek se v důsledku používání fyzicky a morálně opotřebovává. Odpisy vyjadřují opotřebení, snižují vstupní cenu a vstupují do nákladů. Jako příklad morálního opotřebení lze uvést zastarávání dlouhodobého majetku nebo vytvoření výkonnějšího majetku téhož druhu. V praxi se používají dva druhy odpisů:

- účetní,
- daňové.

Účetní odpisy vyjadřují reálné opotřebení majetku, zatímco daňové odpisy nepřihlížejí ke specifickým podmínkám podniku, počítají se pro daňové účely a jejich výše se uznává při výpočtu daně z příjmu. Proto by neměla být výše účetních a daňových odpisů shodná. Majetek odepisuje ten, kdo k němu má vlastnické právo.¹³

Účetní odpisy

Odpisování se týká výhradně dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Z účetního odpisování je vyloučen majetek, který má trvalou hodnotu. Jedná se o majetek neodpisovaný a patří mezi něj pozemky, umělecká díla a sbírky. Každý podnik si sestavuje odpisový plán a určí si postup, kterým bude svůj majetek odpisovat. Tyto postupy se nazývají odpisovými metodami, které se dělí na metody:

- časové,
- výkonové.

Časové odpisy lze dále rozdělit na rovnoměrné, zrychlené a progresivní (zpomalené). Délka odpisování by měla odpovídat době, po kterou bude účetní jednotka dlouhodobý majetek používat. Odpisovat lze pouze do výše pořizovací ceny.

U vybraných skupin je doba a způsob odpisování stanoven zákonnými předpisy. Jedná se zejména o:

- zřizovací výdaje (nejvýše 60 měsíců),
- goodwill (60 měsíců),
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku (180 měsíců, rovnoměrně).

¹³ KOVANICOVÁ, D.: *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 2007. 444s. ISBN 80-7273-130-0

Časové metody odpisování

Tyto metody se používají v závislosti na délce používání dlouhodobého majetku. Jsou rozlišovány tři druhy časového odpisování:

- rovnoměrné (lineární),
- zrychlené (degresivní),
- zpomalené (progresivní).

Způsob, kterým bude účetní jednotka odepisovat se vybírá tak, aby byla co nejvěrněji vyjádřena skutečnost. Odepisování se zahajuje na počátku měsíce následujícího po měsíci, ve kterém se majetek stal účetně hmotným nebo nehmotným. Časové odpisy lze počítat s přesností na dny, častěji se ale počítá na kalendářní měsíce.

Rovnoměrné účetní odpisy

Používají se u majetku, který se po celou dobu používání opotřebovává rovnoměrně.

$$ODPIS = \frac{VC}{t}$$

Kde:

VC... vstupní cena

t... doba odpisování

Zrychlené účetní odpisy

Touto metodou se odpisuje tehdy, když majetek ztrácí hodnotu rychleji v prvních letech. Využívá se nejčastěji u výpočetní techniky.

$$ODPIS = \frac{[2 * VC(1 + t - i)]}{[t(t - 1)]}$$

Kde:

VC...vstupní cena

t... doba odpisování

i... rok odpisování

Zpomalené účetní odpisy

Tento způsob odpisování je vhodné použít u majetku, který ztrácí hodnotu především na konci své životnosti.

$$ODPIS = \frac{(2 * VC * i)}{t(t + 1)}$$

Kde:

VC ...vstupní cena

t...doba odpisování

i...rok odpisování

Výkonové metody odpisování

Tyto metody se používají u majetku, u kterého je míra opotřebování závislá na míře využití majetku (výrobní stroje).¹⁴

Daňové odpisy

Za daňové odpisování se považuje zahrnutí odpisů dlouhodobého hmotného majetku do výdajů nutných k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů. Dlouhodobý majetek odpisuje ten, kdo má vlastnické právo.

Majetek se zatřídí do jedné ze šesti skupin, které jsou charakterizovány v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. Při zařazení do skupiny se zároveň určí doba odpisování. Vlastník majetku při jeho pořízení určí, jakým způsobem bude daný majetek odpisovat. Tuto metodu musí používat po celou dobu užívání majetku. Aktivum lze odpisovat pouze do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

¹⁴ VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2008*. Praha: Grada. 2008. 142s. ISBN 978-80-247-2558-1

Tabulka 1: Doba odpisování

| Odpisová skupina | Doba odpisování | Příklad |
|------------------|-----------------|---|
| 1 | 3 roky | kancelářské stroje, počítače, kancelářské potřeby |
| 2 | 5 let | jeřáby, zemědělská technika, prodejní automaty |
| 3 | 10 let | lodě, výtahy, turbíny |
| 4 | 20 let | budovy ze dřeva, věže, stožáry, prům. komíny |
| 5 | 30 let | zděné budovy, nádrže, |
| 6 | 50 let | hotely, muzea, administrativní budovy |

Zdroj: §30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Zákon o daních z příjmů definuje dva způsoby odpisování, a to:

- rovnoměrné,
- zrychlené.

Rovnoměrné odpisování

Při výpočtu rovnoměrných odpisů je nutné nejprve zvolit maximální roční odpisovou sazbu. Výše odpisu se dále počítá následovně:

$$ODr = \frac{(VC * OSR)}{100}$$

Kde:

ODr... výše odpisu

VC... vstupní cena

OSr... roční odpisová sazba v jednotlivých letech odpisování.

Pokud se vlastník rozhodne odpisovat rovnoměrně a odpisuje ze zvýšené vstupní ceny, stanoví se tyto odpisy následujícím způsobem:

$$ODr = \frac{(VCz * OSRz)}{100}$$

Kde:

ODr.. výše odpisů

VCz... zvýšená vstupní cena

OSRz.. sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Tabulka 2: Maximální odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

| Odpisová skupina | Sazba v prvním roce odpisování | Sazba v dalších letech odpisování | Sazba pro zvýšenou vstupní cenu |
|------------------|--------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
| 1 | 20,00 | 40,00 | 33,30 |
| 2 | 11,00 | 22,25 | 20,00 |
| 3 | 5,50 | 10,50 | 10,00 |
| 4 | 2,15 | 5,15 | 5,00 |
| 5 | 1,40 | 3,40 | 3,40 |
| 6 | 1,02 | 2,02 | 2,00 |

Zdroj: §31 zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Podle zákona o daních z příjmů si může poplatník, který si odpisuje nějaké aktivum v prvním roce odpisování zvýšit odpis o 10 nebo o 20%. Toto opatření je náhradou za uplatnění investičního odpočtu a je platné od roku 2005.

Zrychlené odpisování

Stejně jako u rovnoměrných odpisů existují také odpisové sazby pro tento způsob odpisování. Nejprve se stanoví odpisová sazba a další výpočet probíhá v prvním roce odpisování následovně:

$$OD_z = \frac{VC}{k}$$

Kde:

OD_z... výše odpisu

VC... vstupní cena

k... koeficient.

V dalších letech zrychleného odpisování se výše odpisu stanoví podle vztahu:

$$OD_z = \frac{2 * ZC}{(k - ro)}$$

Kde:

OD_z... výše odpisu

ZC... zůstatková cena

k... koeficient

ro... rok odpisování

Tabulka 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování

| Koeficient pro zrychlené odpisování | | | |
|-------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| odpisová skupina | v prvním roce odpisování | v dalších letech odpisování | pro zvýšenou zůstatkovou cenu |
| 1 | 3 | 4 | 3 |
| 2 | 5 | 6 | 5 |
| 3 | 10 | 11 | 10 |
| 4 | 20 | 21 | 20 |
| 5 | 30 | 31 | 30 |
| 6 | 50 | 51 | 50 |

Zdroj: §32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.¹⁵

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU

Harmonizací účetnictví se rozumí srovnatelnost informací vykazovaných v účetnictví, sjednocení účtování, oceňování a vykazování. Harmonizaci je možné chápat jako „proces celkového sbližování finančního účetnictví a výkaznictví.“¹⁶

Počátek harmonizace účetnictví České republiky s Evropskou unií se datuje do roku 1957, kdy byla podepsána římská smlouva. Touto smlouvou bylo založeno Evropské hospodářské společenství. Obsahem smlouvy je vytvoření základů pro spojení evropských zemí za účelem zajištění společného ekonomicko – sociálního rozvoje. Tento základ tvoří normy nebo takzvaně direktivy Evropského společenství, které se nyní nazývají směrnice Evropské unie. Účetnictví se týkají tyto směrnice:

- a) čtvrtá směrnice – zabývá se harmonizací ročních účetních závěrek,
- b) sedmá směrnice – zabývá se účetními výkazy celého seskupení podniků jako je koncern, holding apod. (konsolidované účetní výkazy),
- c) osmá směrnice – upravuje způsob a provádění auditů účetních výkazů.

Soubor účetních zásad a pravidel ze Spojených států amerických, nazvaný US GAAP je dalším nadnárodně uznávaným souborem účetních koncepcí, zásad a standardních řešení. US GAAP jsou formulovány převážně pro prostředí a zvyklosti USA, ale i přesto se, až na pár odlišností, shodují s konceptem účetního výkaznictví IFRS.

Mezinárodní standardy IFRS

V roce 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (dříve IASC, nyní IASCF), který si dal za cíl, že vytvoří úplný soubor Mezinárodních účetních standardů. Tento název byl později změněn na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

¹⁶ Akční plán finančních služeb [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/akcni-plan-financnich-sluzeb/1000520/41257/>>

Soubor mezinárodních standardů účetního výkaznictví tvoří:

- **Úvodní část**, která vysvětluje účel IFRS a stanovuje řídicí orgány. Úvodní část také zahrnuje stanovy Nadace IASC.
- **Předmluva** k výkladu standardů, v níž se stanovují tyto cíle:
 - a) formulovat a ve veřejném zájmu vyhlašovat účetní standardy, které mají být dodržovány při zveřejňování úplné sady výkazů finančního účetnictví; propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování;
 - b) pracovat všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví (včetně poznámek a komentářů)
- **Koncepční rámec** pro sestavování a předkládání účetních výkazů.
- **Standardy** (IFRS a IAS).
- **Interpretace** standardů, jejichž úkolem je jednoznačně vymezit způsob řešení sporných otázek.

Dalšími částmi mezinárodních standardů jsou významový slovník vybraných výrazů, historie vývoje IFRS, Zdůvodnění závěrů a Implementační příručka.¹⁷

Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec definuje účetní zásady, předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady) a kritéria pro uznání a způsob ocenění těchto prvků v účetní závěrce. Aby mohly být jednotlivé standardy správně chápány, je důležité pochopit koncepční rámec, protože standardy z definic, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci, vychází.

¹⁷ KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7

Standardy IAS a IFRS

V současné době je v platnosti již 49 standardů, které se zabývají problematikou vykazování různých prvků účetnictví. Standardy nejsou pevně stanovenou normou, ale vyvíjí se souběžně s vývojem finančního řízení a světové ekonomiky. Standardy jsou průběžně revidovány, nahrazovány jiným apod.

Do konce roku 2002 byly veškeré mezinárodní standardy označovány zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy) a pořadovým číslem. Od roku 2003 se používá název IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), aby bylo jasné, že jde o standardy, které se zabývají výkaznictvím. Kromě IFRS a IAS jsou vydávány také interpretace, které se označují zkratkou SIC. Tyto interpretace mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétních standardů (např. SIC 32 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky). Cílem interpretací je vyjasnit otázky, které standardy neupravují a také zajistit správnou aplikaci standardů. Interpretace vytváří Výbor pro interpretace standardů mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který v roce 2002 nahradil původní Stálý interpretační výbor (SIC). Úkolem výboru IFRIC je jednoznačný výklad otázek, které vzniknou nebo by mohly vzniknout nesprávnou interpretací standardů.¹⁸

¹⁸ KRUPOVÁ, L.: *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2009. 804s. ISBN 978-80-86324-76-0

3 VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU PODLE IFRS

V rámci mezinárodních standardů IFRS je dlouhodobý majetek upraven následujícími standardy:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 38 – Nehmotná aktivity,
- IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- IAS 11 – Stavební smlouvy,
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva,
- IAS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti.

3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 upravuje uznání pozemků, budov a zařízení jako položek rozvahy, jejich oceňování, opravy a technická zhodnocení, odpisování a vyřazení tohoto majetku. Ke standardu IAS 16 se vztahují interpretace IFRIC 1 a IFRIC 12.

Pozemky, budovy a zařízení, které podnik drží k použití ve výrobě, zásobování zboží nebo službami nebo k administrativním účelům jsou definovány tímto standardem. Zároveň musí být dodržena podmínka využívání majetku po dobu delší než jeden rok.

Tento standard se nevztahuje na:

- lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje (IAS 41 – Zemědělství),
- práva k nerostům, průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů (IAS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů),
- dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu (IAS 17 – Leasingy),
- majetek, který je pořízen jako investice do nemovitosti (dokončené),
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořizovány za účelem prodeje (IAS 2 – zásoby),

- dlouhodobý majetek, který už podnik nevyužívá a má být vyřazen (IFRS 5 – Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti).

Jako aktiva jsou uznány ty pozemky, budovy a zařízení, které splňují definici aktiv, která je uvedena v Koncepčním rámci. Tedy pokud je pravděpodobné, že společnosti poplyne budoucí ekonomický prospěch z tohoto aktiva a pokud je pořizovací cena položky spolehlivě ocenitelná. Jakmile tato kritéria přestane dlouhodobý majetek splňovat, je nutné ho vyřadit z rozvahy.¹⁹

Oceňování v okamžiku pořízení

Při pořízení se aktivum oceňuje pořizovací cenou. Standard IAS 16 nerozděluje ocenění nakupovaných aktiv a aktiv vyrobených ve vlastní režii. Pořizovací náklady zahrnují zejména:

- cenu pořízení,
- clo,
- další náklady (náklady na přípravu místa, dopravu, montáž, apod.),
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady (pouze pokud jsou nezbytně nutné),
- odhadnutý náklad na demontáž, uvedení do původního stavu, přemístění aktiva.

Oceňování v průběhu držení aktiva

Následnými výdaji se rozumí výdaje na opravu, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv. Tyto výdaje se stávají součástí ocenění těchto aktiv za podmínky, že se zlepší jejich výkonnost nebo bude mít aktivum větší ekonomický užitek. Podle standardu IAS 16 mohou být aktiva oceněna buď na základě modelu pořizovací ceny, tzn. historickou cenou nebo na základě modelu přecenění na fair value.

- *model historické ceny (cost model)* – aktiva jsou oceněna původní pořizovací cenou sníženou o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty;
- *model přecenění (Fair Value Revaluation)* – k datu přecenění jsou aktiva vykázána v reálné hodnotě snížené o následné oprávký a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. U pozemků a budov stanoví

¹⁹ KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3

profesionální odhadce tržní cenu. Movité věci jsou v případě, že není dostupná tržní cena, ohodnoceny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů. Frekvence přecenění je závislá na pohybu reálné ceny. Pokud dojde k výrazné změně v tržní ceně aktiv, je potřeba dalšího přecenění. Pokud však k významné změně nedojde, provádí se další přecenění po třech až pěti letech.

Oprávky mohou být k datu ocenění buď přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty nebo eliminovány tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Jestliže je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, je nutné dodatečně navýšit původní aktiva.²⁰

Změna účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění

V důsledku přecenění může dojít buď ke zvýšení nebo snížení účetní hodnoty. Zvýšení se účtuje ve prospěch vlastního kapitálu jako rezervní fond z přecenění. Pokud se v minulosti hodnota aktiva snížila a toto snížení bylo vykázáno jako náklad, je zvýšení hodnoty vykázáno jako výnos, který dosahuje pouze výše v minulosti vykázaného nákladu.

Snížení účetní hodnoty se uznává jako náklad, pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen rezervní fond z přecenění. Toto snížení hodnoty se do výše vytvořeného rezervního fondu promítne přímo ve vlastním kapitálu.²¹

Odpisy a snížení hodnoty

Má-li pořizovací cena jednotlivých částí význam v souvislosti s celkovou pořizovací cenou položky, odpisuje účetní jednotka jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení samostatně (tzv. komponentní přístup). Pokud mají položky stejnou dobu použitelnosti a jsou odpisovány stejným způsobem, jsou seskupeny. Jednotlivé odpisy se vykazují jako náklad. Výjimkou jsou položky, u nichž je odpis součástí účetní

²⁰ KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7

²¹ KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha: VOX, 2009. 804s. ISBN 978-80-86324-76-0

hodnoty jiného aktiva. Na konci každého účetního období účetní jednotka provádí přehodnocení zbytkové hodnoty aktivy. Přičemž pokud se její hodnota liší od předešlých odhadů, je rozdíl vykazován podle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Pokud zůstatková hodnota nepoklesne pod účetní hodnotu je roční odpis roven nule. Naopak pokud je účetní hodnota nižší než jejich zbytková hodnota, tak jsou odpisy vykazovány i u přeceněných aktiv. Účetní jednotka zahájí odpisování okamžikem, kdy je aktivum ve stavu způsobilém k uvedení do používání a ukončí odpisování pokud dojde k vyřazení nebo prodeji aktiva.²²

Standard IAS 16 uvádí tři vhodné odpisové metody, a to:

- lineární metodu,
- metodu snižujícího základu,
- výkonovou metodu.

Lineární odpisy

Při lineárním odpisování je odepsatelná částka rozložena rovnoměrně po celou dobu životnosti aktiva. Částka odpisu se vypočítá podle vztahu:

$$OD = \frac{(C - Z)}{n}$$

Kde: OD... roční výše odpisů

C... pořizovací náklady

Z... zbytková hodnota

n... odhad použitelnosti

V praxi je lineární metoda nejčastěji používanou metodou.

²² ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Praktické aplikace. Praha: Institut Svazu účetních, 2006 - 2007. 291(431) s. ISBN 80-86716-28-7

Zrychlené odpisy

Zrychlené odpisy jsou charakteristické tím, že se s postupem času snižují. Aktivum, které odpisujeme, je odpisováno rychleji než při užití metody lineárních odpisů. Standard IAS 16 uvádí dvě metody zrychlených odpisů.

Metoda DDB (double-declining-balance Metod) je založena na konstantní sazbě a klesající odepisatelné částce. Nejprve je nutné vypočítat základní sazbu a poté ji zdvojnásobit (dvojitě zrychlení). Pokud by došlo k jinému zrychlení, je používán jiný násobek (např. 1,5 při 150% zrychlení). Hodnota při vyřazení se od odpisové základny neodečítá, což je u této metody jedinečné.

Metoda SYD (sum-of-the-years-digits), která je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odepisatelné částce. Roční odpisy se vypočítá jako zlomek, v jehož čitateli je podíl počtu let odepisování a součtu let odepisování a ve jmenovateli rozdíl vstupní ceny a zbytkové hodnoty. Při použití této metody odpisy postupně klesají. Po uplynutí doby životnosti aktiva se účetní hodnota rovná hodnotě při vyřazení.²³

Odpisy založené na výkonu

Touto metodou se nejčastěji odpisují stroje a zařízení, jejichž použitelnost závisí na intenzitě používání (nezávisí na čase). Nezávislou proměnnou ve výpočtu touto metodou je celkový výkon. Odpisy založené na výkonu se určí podle vztahu:

$$OZV = OS * MP$$

$$OS = PC - \frac{HV}{OM}$$

Kde: OZV... odpis založený na výkonu

OS... odpisová sazba

MP... množství produkce vyrobené za období

PC... pořizovací cena

HV... hodnota při vyřazení

²³ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2005.2005.2250s. ISBN 80-239-5721-X

OM... odhadované množství produkce, které získá z daného aktiva po dobu jeho životnosti

Likvidace a vyřazení

Pozemek, budova a zařízení jsou vyloučeny z rozvahy v případě, že jsou vyřazeny fakticky, nebo když už se neočekává ekonomický užitek vyplývající z jejich používání. Ve výsledovce se výsledky vyřazení zobrazují kompenzovaně a označují se jako zisky nebo ztráty z vyřazení (gains nebo losses).²⁴

3.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 upravuje nehmotná aktiva, pokud nejsou upraveny jinými standardy.

K nehmotným aktivům se řadí:

- výsledky výzkumu, vývoje a zavádění nových postupů;
- výsledky běžných činností či skutečností, které zlepšují postavení podniku na trhu;
- programy, patenty, autorská práva, filmy, koncese, obchodní značky atd.

Předmětem tohoto standardu nejsou finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill a ostatní nehmotná aktiva, která upravuje jiný standard. Nejběžnějšími nehmotnými aktivy jsou počítačový software, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků apod. Nehmotné aktivum je definované jako nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. Ke standardu IAS 38 se vztahuje SIC 32 a IFRIC 12.

Nehmotná aktiva musí splňovat obecnou definici, která je formulovaná v Koncepčním rámci. Důležitými podmínkami rozpoznání jsou identifikovatelnost, ovládání, odhad budoucí užitečnosti a ocenění.

²⁴ KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3

Identifikovatelnost

Aktivum je identifikovatelné, pokud je „oddělitelné“. Podnik může aktivum používat, ale také ho může prodat, přesunout, pronajmout, vyměnit apod. Aktivum se považuje za identifikovatelné také v případě, že jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od společnosti nebo od jiných práv a povinností.

Ovládání

Významnou podmínkou podniku je pravomoc získat ekonomický užitek. Další podmínkou je také to, zda může podnik ovlivnit přístup jiným subjektům k těmto užitkům. Jako příklad lze uvést registrovanou obchodní značku.

Odhad budoucího ekonomického užitku

Nehmotné aktivum je v rozvaze uznáno jen tehdy, je – li očekáván ekonomický užitek, který z aktiva vyplývá a plyne do společnosti. Ekonomický užitek může nabývat různých forem jako jsou například tržby z prodeje zboží a služeb nebo úspory nákladů. V okamžiku, kdy přestane být budoucí užitek pravděpodobný je nutné okamžitě odúčtovat položku z rozvahy.²⁵

Oceňování nehmotných aktiv

Aktivum, které je **pořízeno nákupem** se oceňuje pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré nutně vynaložené náklady.

Pokud je aktivum **pořízeno bezúplatně**, je oceněno ve Fair Value. Bezúplatně pořízené aktivum lze také ocenit nominální cenou, která je určena administrativně. Tuto cenu je podnik nucen použít v případě, že není trhem určená Fair Value.

Při **pořízení aktiva směnou** je nutno rozlišit, zda-li při transakci vznikl zisk popř. ztráta či nikoliv (zda se jedná o komerční transakci). O komerční transakci se jedná pokud jsou peněžní toky získaného aktiva odlišné od peněžních toků poskytovaného aktiva.

²⁵ KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3

Pokud má transakce komerční povahu použije se fair value poskytnutého aktiva. V případě, že nelze určit, zda komerční je či není použije se fair value získaného aktiva a pokud nelze ani tato hodnota určit, využije se účetní hodnota poskytnutého aktiva. Fair value se nepoužije v případě, že se nejedná o komerční transakci.²⁶

Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

Velice problematické je rozpoznat okamžik, ve kterém bude aktivum vytvářet ekonomické užitky, a také ocenění interně generovaného nehmotného aktiva. Obtížné je také odlišit náklady vynaložené na konkrétní vytvořené nehmotné aktivum od nákladů na interně vytvořený goodwill nebo běžnou činnost.

Je důležité zjistit, v jaké fázi vytváření se nehmotné aktivum nalézá. IAS 38 uvádí dvě fáze:

- fáze výzkumu,
- fáze vývoje.

Fázi výzkumu představují činnosti směřující získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb apod.

Fáze vývoje se identifikuje splněním předpokladu technické proveditelnosti, záměru dokončit vývoj a výsledek využít či prodat, dostupnosti zdrojů pro dokončení a jistoty budoucího efektu.

Výsledek ve fázi výzkumu není uznán jako samostatné aktivum. Za samostatné aktivum se považuje až ve fázi vývoje.²⁷

²⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2008. 329s. ISBN 978-80-251-1950-1

²⁷ KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3

Ocenění v průběhu držení aktiva

Technickým zhodnocením se rozumí následné náklady, které jsou vynaložené v souvislosti s již rozpoznaným, zaúčtovaným a vykázaným nehmotným aktivem. Tyto náklady současně zvyšují užitek. Standard IAS 38 vymezuje k bilančnímu dni dva způsoby ocenění:

- *model přecenění na Fair Value* – hodnota je závislá na vývoji tržních cen. Po přecenění je aktivum amortizováno a účetní hodnota aktiva je snižována. Pokud účetní jednotka používá tento model pro určitou skupinu nehmotných aktiv, musí tak oceňovat veškerá nehmotná aktiva, která do této skupiny patří.

Podmínkou možnosti přecenění je existence aktivního trhu. Tato podmínka musí být splněna hlavně proto, že možnosti alternativního určení fair value jsou nespolehlivé. Pokud přestane trh existovat, standard určuje přechod k modelu historické ceny (přestane se přeceňovat, pokračuje amortizace). Další důležitou podmínkou je fakt, že přecenění na fair value není možné v případě, že aktivum nebylo zachyceno v účetnictví a oceněno pořizovacími náklady.

- *model historických cen* – používá se u aktiv, jejichž doba použitelnosti je snadno určitelná. Pokud je využíván model historických cen, je aktivum po ocenění amortizováno a jeho historická cena je podle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv snížena o případné nastalé snížení hodnoty.²⁸

Odpisy nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva je možné členit na:

- aktiva s omezenou dobou použitelnosti,
- aktiva s neurčitou dobou použitelnosti.

Aktiva s neomezenou dobou použitelnosti se neodpisují. Každý rok se musí testovat zda-li již není možné stanovit délku užívání. Pokud již doba použitelnosti stanovit lze, zařadí se aktivum do kategorie aktiv s omezenou dobou použitelnosti.

²⁸ KRUPOVÁ, Lenka a VAŠEK, Libor. *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3

Aktiva s omezenou dobou použitelnosti se odpisují. Zvolení metody odpisování pro nehmotná aktiva s omezenou dobou použitelnosti je velice složité. Zvolená metoda odpisování odráží ekonomický prospěch. Pokud nelze metodu určit, používá se metoda lineárního odpisování. Předpokládá se u nich nulová zůstatková hodnota. Amortizace (odpisování) je ukončena vyřazením aktiva z užívání nebo jeho prodejem. Pokud účetní jednotka přestane nehmotné aktivum využívat a nevyřadí ho, musí pokračovat v jeho pravidelném odpisování.²⁹

Likvidace a vyřazení

Podle standardu IAS 38 má být nehmotné aktivum vyřazené z rozvahy v případě, že se již neočekává budoucí ekonomický užitek z využití nehmotného aktiva.

3.3 IAS 40 – Investice do nemovitosti

Standard IAS 40 se zabývá účetním zachycením, oceňováním a vykazováním pozemků a staveb, které jsou podnikem drženy za účelem získání výnosů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. IAS 40 – Investice do nemovitostí se nevztahuje na pozemky a budovy pro výrobu, dodávky zboží či služeb, pro administrativní účely nebo prodej. Investice jsou vykazovány v případě, že v budoucnosti přinesou užitek a jsou spolehlivě ocenitelné.

Ocenění v okamžiku pořízení

V případě, že podnik pořizuje nemovitost koupí, je nemovitost oceněna pořizovací cenou (kupní cena nemovitosti a veškeré vedlejší pořizovací náklady).

Nemovitost vytvořená ve vlastní režii se ocení vlastními náklady, které byly vynaloženy na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Do data dokončení spadá investice do působnosti standardu IAS 16.

²⁹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7

Drží-li účetní jednotka nemovitost prostřednictvím leasingu, je tato nemovitost oceněna podle standardu IAS 17 – Leasingy. Tento standard požaduje srovnání fair value hodnoty s minimální hodnotou leasingových plateb, přičemž se zvolí nižší z těchto hodnot.

Modely pro následné ocenění

IAS 40 – Investice do nemovitosti uvádí dva modely následného ocenění. Těmito modely jsou model oceňování historickou cenou a model ocenění ve fair value. Podnik se musí rozhodnout pro jeden způsob oceňování a tímto způsobem oceňovat veškeré investice do nemovitostí. Těmito způsoby jsou:

- *Model ocenění fair value* – kdy je základním aspektem pro určení fair value investice do nemovitosti její tržní cena. Hodnota fair value vyjadřuje reálnou hodnotu investice. Při stanovení fair value nejsou odečítány transakční náklady. Zisk nebo ztráta za účetní období, které vznikly z přecenění se promítnou ve výsledku hospodaření za účetní období, ve kterém k nim došlo. Investice tímto způsobem oceňované se neodepisují. Reálná hodnota investice do nemovitosti je založena na ceně obdobné nemovitosti, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek na trhu. Nelze tedy vycházet z budoucích očekávání ani z tržních cen, které již nejsou aktuální. Pokud nelze stanovit aktuální ceny na trhu, smí podnik použít alternativního určení fair value, který vychází z:

- běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi, které jsou rozdílné povahy, rozdílného stavu nebo nemovitosti, které se nachází v odlišné lokalitě, musí však být upraveny tak, aby mohli být zohledněny jednotlivé odlišnosti;
- předcházející ceny neaktivního trhu (se zohledněním všech změn);
- ocenění investice současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků.³

- *Model oceňování pořizovacími náklady* – účetní jednotka, která si stanovila způsob oceňování pořizovací cenou oceňuje v pořizovacích nákladech. Takto oceňované investice jsou odpisovány a vykazovány v rozvaze k okamžiku, kdy se odpočtou všechny oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.³⁰

³⁰ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2005. 2005. 2250s. ISBN 80-239-5721-X

Vyřazení aktiva z investice

Pokud je aktivum vyřazeno v důsledku prodeje nebo jeho poskytnutí k finančnímu leasingu, přestává se vykazovat jako investice do nemovitosti. Investice do nemovitosti se může převést do jiných skupin aktiv, přičemž tento převod je podmíněn následujícími skutečnostmi:

- zahájení užívání nemovitosti vlastníkem;
- ukončení užívání nemovitosti vlastníkem;
- prokazatelné zahájení kroků směřujících k prodeji (zahájení rekonstrukce, přestavby za účelem prodeje);
- splnění podmínek pro zařazení mezi aktiva držená k prodeji.³¹

³¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2008. 329s. ISBN 978-80-251-1950-1

4 VYMEZENÍ ROZDÍLŮ VE VYKAZOVNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V následující části porovnám české účetní předpisy (dále pouze ČÚP) s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále pouze IFRS).³²

4.1 Srovnání IAS 16 s českými účetními předpisy

Standard IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení se zabývá dlouhodobým hmotným majetkem. V rámci standardu IAS 16 se zaměřím na rozdíly v definicích, oceňování, odpisování, odúčtování a vyřazení.

4.1.1 Definice dlouhodobého hmotného majetku

IFRS definují dlouhodobý hmotný majetek jako majetek, který je v podniku držen za účelem výroby nebo poskytnutí služeb nebo k administrativním účelům. Doba držení majetku v podniku by měla přesáhnout jedno období.

Podle **českých účetních předpisů** (dále jen ČÚP) je dlouhodobý hmotný majetek tvořen nemovitostmi (pozemek, budova), movitými věcmi apod. Zvláštní pozornost je potřeba věnovat náhradním dílům. Podle českých účetních předpisů se náhradní díly řadí do zásob. Náhradní díly a součásti zařízení s předpokládanou dobou použitelnosti delší než jeden rok patří dle IFRS do skupiny Pozemků, budov a zařízení. Z výše uvedeného vyplývá, že definice dlouhodobého majetku jsou si v obou případech podobné.

³² *IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví* [online]. Dostupný z WWW: http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf /

4.1.2. Původní ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Do pořizovací ceny se dle **IFRS** zahrnuje nákupní cena aktiva, clo, náklady na přípravu místa, dopravu, manipulaci, montáž, náklady na záběh výroby, odhadnuté náklady na demontáž apod. Pokud je nějaká úhrada odložená, je nutné, aby byly vykazovány úroky.

České účetní předpisy zahrnují také náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku. Do oceňování dle IFRS se však nezahrnují náklady na demontáž, výdaje na obnovení původních podmínek a výdaje na odstranění majetku. V průběhu výstavby dlouhodobého majetku se aktivují i úrokové náklady (pokud tak účetní jednotka rozhodne). Jakmile je majetek uveden do užívání jsou aktivované úrokové náklady odpisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku.

Pořizovací cena se určuje v obou případech skoro stejně. Hlavním rozdílem je širší vymezení požadavků na výdaje dle české účetní legislativy, které mohou být připočteny k pořizovací ceně.

4.1.3 Následné ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Dle **IFRS** jsou následné výdaje (opravy, údržby) účtovány do nákladů. Ve standardu IAS 16 je rozlišeno pravidelné udržování a významný výdaj. Pokud jsou splněna specifická kritéria pro dlouhodobý majetek, může být výměna dílu nebo významné části dlouhodobého majetku aktivována. Výdaje vynaložené na opravy a údržby jsou účtovány do nákladů.

Dle **ČÚP** se opravy a údržby účtují také do nákladů, ale pouze v případě, že nejsou splněna kritéria pro technické zhodnocení. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace aktiva. Jelikož se kritéria pro rozpoznání a ocenění následných výdajů dle IFRS liší od technického zhodnocení dle ČÚP, předpokládá se, že se následné výdaje nebudou shodovat. Pokud se jedná o významnou údržbu nebo změnu velké části aktiva, stávají se výdaje součástí aktiv

(při splnění kritérií). V české účetní legislativě jsou tyto náklady zaznamenány v podobě časového rozlišení do výkazu zisku a ztrát.

4.1.4 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

IFRS stanovují odpisovanou hodnotu tak, aby byla systematicky alokována po dobu použitelnosti a aby odrážela to, jak jsou spotřebovávány užitky plynoucí z daného aktiva. U pozemků, budov a zařízení se odepisuje pořizovací cena dlouhodobého majetku nebo ocenění snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Pokud lze majetek rozdělit do více částí, odpisuje se každá část samostatně (komponentní přístup) po dobu použitelnosti majetku. Na konci každého účetního období by se měla prověřovat zbytková hodnota a doba použitelnosti. Metoda odpisování se volí na základě okolností, které vychází s používání aktiva.

Dle **ČÚP** by měla být doba odpisování stanovena tak, aby co nejvěrněji odpovídala skutečné době, po kterou se bude majetek používat. Tedy aby vyjadřovala skutečné opotřebení. Používají se buď odpisy časové nebo výkonové. Časové odpisy se dále dělí na rovnoměrné, zrychlené a zpomalené. Výkonová metoda se používá u strojů nebo zařízení. Česká účetní legislativa nepoužívá termín zbytková hodnota. Odpisování se provádí tak, jako by zbytková hodnota byla rovna nule. U IFRS by měla být zbytková hodnota jednou ročně přehodnocena. Doba použitelnosti u obou systémů je definována velice podobně. Lišit se může zahájení odpisování.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají při odpisování tzv. komponentní přístup. Tímto způsobem se odpisují jednotlivé složky dlouhodobých aktiv samostatně. Na následujícím příkladu upozorním na rozdíl v odpisování dle IFRS a dle ČÚP.³³

Př.: Podnik pořizuje výrobní zařízení, které má životnost 9 let, za 500 tis. CZK. K tomuto zařízení patří také součástka, kterou je nutné každé 4 roky (vždy na počátku 5. roku) vyměnit, v hodnotě 44 tis CZK.

³³ Ministerstvo financí České republiky. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>

Tabulka 4: Řešení dle ČÚP

| ROK | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------------------|-----|-----|-----|-----|------|
| ODPIS ZAŘÍZENÍ JAKO CELKU (500/9) | 56 | 56 | 56 | 56 | 56 |
| ÚČETNÍ HODNOTA ZAŘÍZENÍ | 444 | 388 | 332 | 276 | 220 |
| VÝMĚNNÁ SOUČÁSTKA V 5. ROCE | | | | | 44 |
| VLIV NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ | -56 | -56 | -56 | -56 | -100 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury [1]

Tabulka 5: Řešení dle IFRS

| ROK | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| ODPIS ZAŘÍZENÍ BEZ SOUČÁSTKY | 51 | 51 | 51 | 51 | 51 |
| ODPIS VÝMĚNNÉ SOUČÁSTKY | 11 | 11 | 11 | 11 | 11 |
| ÚČETNÍ HODNOTA ZAŘÍZENÍ | 438 | 376 | 314 | 252 | 190 |
| VLIV NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ | -62 | -62 | -62 | -62 | -62 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury [1]

Z výše uvedeného příkladu je viditelný důvod, proč IFRS zakazují tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Je to odůvodněno tím, že pokud podnik potřebuje tvořit rezervy na opravy, má špatně stanovené odpisy.

IFRS v prvních čtyřech letech mají horší výsledky než ČÚP, které považují náhradní součástky za zásoby. V případě, že by podnik tvořil rezervu na opravy dlouhodobého majetku, šlo by o duplicitu nákladů. Podle mezinárodních standardů jsou vlivy na výsledek hospodaření rovnoměrné, a to v případě, že k výměně součástky dojde, či nedojde.

4.1.5 Odúčtování a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

K odúčtování pozemků, budov a zařízení dle **IFRS** dochází v okamžiku, kdy je tato položka vyřazena nebo pokud již neplní definici aktiva (neočekává se žádný ekonomický užitek). Pokud je položka pozemků, budov a zařízení odúčtována, musí být v daném období do výsledku hospodaření zahrnuty veškeré zisky či ztráty.

Dále je nutné při odúčtování zařadit do vlastního kapitálu rozdíly z přecenění v okamžiku odúčtování aktiva, které nejsou zahrnuty do hospodářského výsledku.

České účetní předpisy vymezují různé případy odúčtování, které závisí na důvodu vyřazení (prodej, dar, vklad do jiného subjektu, převod, poškození, úbytek nebo likvidace). Veškeré zisky a ztráty jsou zahrnuty do výsledku hospodaření. ČÚP se nezabývají vyřazením části aktiva.

Hlavním rozdílem v odúčtování a vyřazení je fakt, že IFRS nabízí všeobecný návod jak aktivum odúčtovat a česká účetní legislativa vyjmenovává různé situace, které vedou k odúčtování majetku. Druhým významným rozdílem je odúčtování či vyřazení části aktiva – ČÚP se jím nezabývají.³⁴

4.2 Srovnání IAS 38 s českými účetními předpisy

Standard IAS 38 porovnávám s českými účetními předpisy z hlediska definic, oceňování, odpisování, doby použitelnosti a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku.

4.2.1 Definice dlouhodobého nehmotného majetku

IFRS definují nehmotný majetek jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, ze kterého poplyne ekonomický užitek. Toto aktivum může být koupené nebo vytvořené vlastní činností.

Dle ČÚP je dlouhodobý nehmotný majetek klasifikován jako majetek, který má nehmotnou podstatu, jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok a jeho hodnota přesahuje limit určený podnikem. Existuje výčet aktiv, které se řadí do skupiny dlouhodobý nehmotný majetek – nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, zřizovací výdaje, software, goodwill, ocenitelná práva apod.

³⁴ *IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví* [online]. Dostupný z WWW:http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf /

Definice dlouhodobého nehmotného majetku se dle IFRS a dle ČÚP liší. Zatímco v ČÚP se zřizovací výdaje považují za nehmotné aktivum, dle IFRS nesplňují kritéria pro dlouhodobý nehmotný majetek. Software a práva se liší dle případů a nelze jej zobecňovat. IFRS požadují oddělitelnost a smluvní základ. Definice ČÚP tomu téměř odpovídá. Konkrétní položky jsou podle stanovených kritérií posuzovány, aby bylo zjištěno, zda jsou očekávaná kritéria pro nehmotný majetek splněna jak v IFRS, tak v ČÚP.

4.2.2 Původní ocenění dlouhodobého nehmotného majetku

Dle **IFRS** je pořizovací cena samostatně pořízeného nehmotného majetku na úrovni reálné hodnoty (zaplacené úhrady, veškeré vynaložené náklady). Pokud je aktivum vytvořeno vlastní činností, pak pořizovací cena zahrnuje veškeré náklady na výrobu, tvorbu nebo přípravu majetku od data, kdy byla splněna kritéria pro účtování nehmotného majetku. Pokud je aktivum pořízeno bezúplatně, je oceněno ve Fair Value, tj. reálnou hodnotou.

České účetní předpisy jsou z hlediska oceňování dlouhodobého nehmotného majetku srovnatelné s IFRS. Pořízený dlouhodobý nehmotný majetek je oceněn pořizovací cenou. Pokud je nehmotný majetek vytvořen vlastní činností, je jeho prvotní ocenění na úrovni vlastních nákladů, které zahrnují náklady spojené s vývojem nehmotného majetku.

4.2.3 Následné ocenění dlouhodobého nehmotného majetku

Nehmotný majetek pořízený nebo vytvořený vlastní činností je dle **IFRS** oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávky a případné snížení hodnoty, nebo reálnou hodnotou. Dlouhodobý nehmotný majetek se přeceňuje na jeho reálnou hodnotu. Toto přecenění musí být založeno na cenách na aktivním trhu.

V **ČÚP** není povoleno přecenění na reálnou hodnotu. Nehmotný majetek je veden v pořizovací ceně snížené o oprávky, nebo ve vlastních nákladech snížených o oprávky.

4.2.4 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Dle **IFRS** se odepisuje z pořizovací ceny (nebo hodnoty přecenění aktiva) snížené o zbytkovou hodnotu. Odpisování začíná okamžikem, ve kterém je aktivum připraveno k používání. Na konci každého účetního roku se musí kontrolovat metoda a doba odpisování nehmotných aktiv s omezenou dobou použitelnosti. Dlouhodobý nehmotný majetek se neomezenou dobou použitelnosti se neodpisuje. S odpisováním se začíná v okamžiku, kdy je aktivum uvedeno do užívání.

Dle **ČÚP** jsou položky nehmotných aktiv odpisovány v průběhu doby použitelnosti (tento termín není v ČÚP používán). Odpisy mohou zohledňovat nejen čas, ale i jiné faktory. ČÚP nepoužívají termín zbytková hodnota, proto se v praxi odpisování provádí tak, aby byla zbytková hodnota rovna nule.

Největším rozdílem mezi těmito systémy je zbytková hodnota, kterou česká účetní legislativa nepoužívá a také zahájení odepisování. IFRS požadují, aby byla zbytková hodnota a doba použitelnosti alespoň jednou za účetní období přehodnocena. V ČÚP žádný takový požadavek není.

4.2.5 Doba použitelnosti nehmotného aktiva

O době použitelnosti nehmotného aktiva **IFRS** hovoří jako o:

- a) době po kterou se předpokládá, že podnik bude aktivum využívat, nebo
- b) očekávaném množství výrobků či podobných jednotek, které může podnik využitím získat.³⁵

Standard si klade podmínku, aby podnik posuzoval dobu použitelnosti, zda je omezená nebo neurčitá.

V **ČÚP** je dobou použitelnosti doba, během níž lze aktivum uchovat pro budoucí obchodní činnost nebo používat jako základ nebo jako prvek při zlepšování.

Doba použitelnosti je u obou systémů definována podobně. Rozdílem je, že v ČÚP neexistuje nehmotné aktivum s neomezenou dobou použitelnosti.

³⁵ Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>

4.2.6 Odúčtování a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku

Dle standardů **IFRS** lze aktivum vyřadit v případě, že již nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užitky. Podle **ČÚP** se aktivum vyřazuje v případě prodeje, vkladu do jiného subjektu, daru, převodu, poškození nebo úbytku aktiva.³⁶

4.3 Srovnání IAS 40 s českými účetními předpisy

V České účetní legislativě neexistuje ekvivalent ke standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí. Pozemky a budovy, které splňují kritéria pro IAS 40 se v ČÚP účtují jako jiný dlouhodobý hmotný majetek. Kvůli neexistenci podobné alternativy jako je IAS 40 nebudu dále porovnávat, ale uvedu základní principy. Tímto standardem je investice do nemovitosti definována jako nemovitost, která je držena vlastníkem nebo nájemcem za účelem:

- zhodnocení kapitálu,
- získávání výnosů, nebo
- obou těchto variant.

Tento standard však nezahrnuje nemovitosti držené za účelem prodeje v rámci běžného podnikání, použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb a při držení pro správní účely. Nejblíže je standardu IAS 40 ve srovnání s českými účetními předpisy úprava majetkové položky „stavby“.

Dle ČÚP se stavby oceňují v pořizovacích cenách, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou stejně jako u ostatního dlouhodobého majetku. Pokud je aktivum následně oceňováno, např. po technickém zhodnocení, použije se model oceňování pořizovací cenou nebo nákladový model.

Dle IAS 40 jsou investice do nemovitostí oceňovány na úrovni pořizovacích nákladů a při dalším oceňování se používá buď nákladový model nebo stanovení reálné hodnoty.³⁷

³⁶ *IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví* [online]. Dostupný z WWW:http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf /

5 ROZDÍLY VE VYKAZOVÁNÍ KONKRÉTNÍCH POLOŽEK DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Pro vytvoření praktické části použijí kartu dlouhodobého majetku. Tuto kartu jsem dostala k dispozici z podniku, jehož identifikační údaje nebudou v práci uvedeny.

Jelikož dle mezinárodních standardů není přesně stanovena hranice pro zařazení jednotlivých aktiv, je potřeba vytvořit vnitřní směrnici pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje nehmotný majetek, který splňuje kritéria standardu IAS 38 Nehmotná aktiva, jehož pořizovací cena je vyšší než 60000 Kč a životnost je delší než 1 rok.

Za dlouhodobý hmotný majetek se považují aktiva, jejichž pořizovací cena je vyšší než 40000 Kč a životnost je delší než 1 rok. Část aktiva se považuje za samostatnou komponentu v případě, že její hodnota odpovídá 10% celkové hodnoty pořizovací ceny celkového aktiva. Generální prohlídka se považuje za podstatnou v případě, že je prováděna v pravidelných intervalech a jejíž hodnota je vyšší než 2,5% hodnoty komponenty.

5.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle českých účetních předpisů

Společnost v roce 2006 pořídila budovu, jejíž pořizovací cena je 17 450 000 Kč. Společnost uplatňuje zrychlený způsob daňových odpisů. Přičemž použití lineární metody by vyjadřovalo věrnější obraz skutečného opotřebení. Budova je zařazena do šesté odpisové skupiny (50 let). V roce 2006 byla zahájena rekonstrukce budovy. Tato rekonstrukce byla dokončena v roce 2008, kdy také došlo ke zhodnocení budovy ve výši 2 350 000 Kč. Rekonstrukce zvýší dobu odpisování na 50 let.

³⁷ Ministerstvo financí České republiky. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou [online]. Dostupné z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>

Stanovení ročního odpisu a odpisového plánu

Tabulka 6: Odpisový plán budovy pro roky 2006 – 2015

| Rok | Navýšení | Koeficient | Výpočet | Odpis | Oprávky | Zůstatková cena |
|------|-----------|------------|-----------------------------------|---------|-----------|-----------------|
| 2006 | 0 | 50 | $(17\,450\,000/600)*9$ | 261 750 | 261 750 | 17 188 250 |
| 2007 | 0 | 51-1 | $(2*17\,188\,250)/50$ | 687 530 | 949 280 | 16 500 720 |
| 2008 | 2 350 000 | 50 | $(2*16\,500\,720+2\,350\,000)/50$ | 707 029 | 1 656 309 | 18 143 691 |
| 2009 | 0 | 49 | $(2*18\,143\,691)/49$ | 740 559 | 2 396 868 | 17 403 132 |
| 2010 | 0 | 48 | $(2*17\,403\,132)/48$ | 725 131 | 3 121 999 | 16 678 001 |
| 2011 | 0 | 47 | $(2*16\,678\,001)/47$ | 709 703 | 3 831 702 | 15 968 298 |
| 2012 | 0 | 46 | $(2*15\,968\,298)/46$ | 694 274 | 4 525 976 | 15 274 024 |
| 2013 | 0 | 45 | $(2*15\,274\,024)/45$ | 678 846 | 5 204 822 | 14 595 178 |
| 2014 | 0 | 44 | $(2*14\,595\,178)/44$ | 663 418 | 5 868 240 | 13 931 760 |
| 2015 | 0 | 43 | $(2*13\,931\,760)/43$ | 647 989 | 6 516 229 | 13 283 771 |

Zdroj: vlastní zpracování

Způsob zaúčtování

V následující tabulce je výčet účetních operací, které se k pořízení budovy vztahují současně s operacemi, které v budoucnu nastanou.

Tabulka 7: Způsob zaúčtování operací vztahujících se k budově

| Datum | Účetní operace | Částka | MD | D |
|------------|-----------------------------|------------|-----|-----|
| 1.3.2006 | Pořízení majetku | 17 450 000 | 042 | 321 |
| 1.3.2006 | Zařazení majetku do užívání | 17 450 000 | 021 | 042 |
| 31.12.2006 | Odpis 2006 | 261 750 | 551 | 081 |
| 31.12.2007 | Odpis 2007 | 687 530 | 551 | 081 |
| 31.12.2008 | Technické zhodnocení | 2 350 000 | 042 | 321 |
| 31.12.2008 | Zařazení TZH do užívání | 2 350 000 | 021 | 042 |
| 31.12.2008 | Odpis 2008 | 707 028 | 551 | 081 |
| 31.12.2009 | Odpis 2009 | 740 559 | 551 | 081 |
| 31.12.2010 | Plánovaný odpis 2010 | 725 131 | 551 | 081 |
| 31.12.2011 | Plánovaný odpis 2011 | 709 703 | 551 | 081 |
| 31.12.2012 | Plánovaný odpis 2012 | 694 274 | 551 | 081 |
| 31.12.2013 | Plánovaný odpis 2013 | 678 846 | 551 | 081 |
| 31.12.2014 | Plánovaný odpis 2014 | 663 418 | 551 | 081 |
| 31.12.2015 | Plánovaný odpis 2015 | 647 989 | 551 | 081 |

Zdroj: vlastní zpracování

5.2 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

Společnost v roce 2006 pořídila budovu, jejíž pořizovací cena je 17 450 000 Kč. V témže roce byla zahájena rekonstrukce této budovy, která trvala až do roku 2008. Doba odpisování byla podnikem stanovena na 50 let a byl zvolen rovnoměrný způsob odpisování. Dále bylo rozhodnuto, že se budova bude do konce rekonstrukce odpisovat jako celek.

Po zařazení rekonstrukce v hodnotě 2 350 000 Kč (technického zhodnocení) do užívání došlo k rozpoznání důležitých částí budovy (střecha, výtah). Podle smluv a faktur bylo stanoveno, že střecha budovy představuje více než 15% celkové pořizovací ceny a výtah představuje více než 10% celkové pořizovací ceny budovy. Dále tedy jsou odpisovány

tři komponenty. Do pořizovací ceny každé z komponent je přičteno 10% hodnoty komponenty, které mají sloužit jako náklady na demontáž. Společnost se rozhodla pro použití rovnoměrné metody odpisování.

Tabulka 8: Stanovení ročního odpisu před dokončením rekonstrukce budovy

| Rok | Stanovení odpisu | Navýšení | Odpis | Zůstatková cena |
|------|---|-----------|---------|-----------------|
| 2006 | $(17\,450\,000/600)*9$ | 0 | 261 750 | 17 188 250 |
| 2007 | $17\,450\,000/50$ | 0 | 349 000 | 16 839 250 |
| 2008 | $(17\,450\,000+2\,350\,000-261\,750-349\,000)/50$ | 2 350 000 | 383 785 | 18 805 465 |

Zdroj: vlastní zpracování

V následujících letech se odpisují jednotlivé komponenty samostatně.

Tabulka 9: Přehled komponent

| Komponenta | Doba životnosti | Ocenění | Náklady na demontáž | Počáteční hodnota |
|------------|-----------------|------------|---------------------|-------------------|
| stavba | 50 let | 13 662 000 | 1 366 200 | 15 028 200 |
| střecha | 25 let | 3 960 000 | 396 000 | 4 356 000 |
| výtah | 15 let | 2 178 000 | 217 800 | 2 395 800 |

Zdroj: vlastní zpracování

1. komponenta – stavba

Rok 2009 $15\,028\,200 / 50 = 300\,564$ Kč

2. komponenta – střecha

Rok 2009 $4\,356\,000 / 50 = 87\,120$ Kč

3. komponenta – výtah

Rok 2009 $2\,395\,800 / 50 = 47\,916$ Kč

Tabulka 10: Způsob zaúčtování budovy dle IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení

| Datum | Účetní operace | Částka | MD | D |
|------------|-----------------------------|------------|-----|-----|
| 1.3.2006 | Pořízení aktiva | 17 450 000 | 042 | 321 |
| 1.3.2006 | Zařazení aktiva do užívání | 17 450 000 | 021 | 042 |
| 31.12.2006 | Odpis za rok 2006 | 261 750 | 551 | 081 |
| 31.12.2007 | Odpis za rok 2007 | 349 000 | 551 | 081 |
| 31.12.2008 | Technické zhodnocení | 2 350 000 | 042 | 321 |
| 31.12.2008 | Zařazení TZH do užívání | 2 350 000 | 021 | 042 |
| 31.12.2008 | Odpis za rok 2008 | 383 785 | 551 | 081 |
| 31.12.2009 | Pořízení stavby | 15 028 200 | 042 | 321 |
| 31.12.2009 | Zařazení stavby do užívání | 15 028 200 | 021 | 042 |
| 31.12.2009 | Odpis stavby | 300 564 | 551 | 081 |
| 31.12.2009 | Pořízení střechy | 4 356 000 | 042 | 321 |
| 31.12.2009 | Zařazení střechy do užívání | 4 356 000 | 021 | 042 |
| 31.12.2009 | Odpis střechy | 87 120 | 551 | 081 |
| 31.12.2009 | Pořízení výtahu | 2 395 800 | 042 | 321 |
| 31.12.2009 | Zařazení výtahu do užívání | 2 395 800 | 021 | 042 |
| 31.12.2009 | Odpis výtahu | 47 916 | 551 | 081 |

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad rozdílů na výsledek hospodaření

U obou typů odpisování je patrný nárůst pořizovací ceny v době dokončení technického zhodnocení (rekonstrukce) budovy. Na základě českých účetních předpisů společnost zvolila zrychlený způsob odpisování, což vede k rychlému poklesu zůstatkové hodnoty v prvních letech a k následnému snižování odpisů a tím způsobenému poklesu snižování zůstatkové hodnoty. Skutečné opotřebování by lépe vystihovala metoda lineárních odpisů.

Podle mezinárodních standardů jsem zvolila lineární odpis, který vyjadřuje velice věrně skutečné opotřebení budovy. U odpisování dle těchto standardů lze vysledovat navýšení pořizovací ceny o předpokládané náklady na demontáž jednotlivých komponent.

5.3 Nehmotná aktiva dle českých účetních předpisů

Společnost si pořídila software k výrobní lince, jehož pořizovací cena je 763 500 Kč. Tento software se podle českých účetních předpisů odpisuje rovnoměrně, bez přerušení podobu 36 měsíců. Podle zákona o daních z příjmů, v platném znění se odpisují taková nehmotná aktiva, která byla nabyta úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním nebo byla vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo k jejich opakovanému poskytování. Zároveň musí být vstupní cena vyšší než 60 000Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok.³⁸

Software pořízený společností splňuje všechny výše uvedené podmínky. Tento software byl pořízen 10.3.2007. V prvním roce tedy bude odepsáno 7 měsíců. A v posledním roce pouze 5 měsíců.

Tabulka 11: Stanovení ročního odpisu a odpisového plánu softwaru

| Rok | Navýšení | Výpočet | Roční odpis | Oprávky | Zůstatková cena | Počet odpisovaných měsíců |
|------|----------|--------------------|-------------|---------|-----------------|---------------------------|
| 2007 | 0 | $(763\,500/36)*9$ | 190 875 | 190 875 | 572 625 | 9 |
| 2008 | 0 | $(763\,500/36)*12$ | 254 500 | 445 375 | 318 125 | 12 |
| 2009 | 0 | $(763\,500/36)*12$ | 254 500 | 699 875 | 63 625 | 12 |
| 2010 | 0 | $(763\,500/36)*3$ | 63 625 | 763 500 | 0 | 3 |

Zdroj: vlastní zpracování

³⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktualizovaném znění

Tabulka 12: Způsob zaúčtování operací vztahujících se k softwaru

| Datum | Účetní operace | Částka | Md | D |
|------------|------------------------------|---------|-----|-----|
| 10.3.2007 | Pořízení softwaru | 763 500 | 041 | 321 |
| 10.3.2007 | Zařazení softwaru do užívání | 763 500 | 013 | 041 |
| 31.12.2007 | Odpisy 2007 | 190 875 | 551 | 073 |
| 31.12.2008 | Odpisy 2008 | 254 500 | 551 | 073 |
| 31.12.2009 | Odpisy 2009 | 254 500 | 551 | 073 |
| 31.12.2010 | Odpisy 2010 | 63 625 | 551 | 073 |

Zdroj: vlastní zpracování

5.4 Dlouhodobý nehmotný majetek dle IAS 38 – Nehmotná aktiva

Dne 10.3.2007 si společnost pořídila software k výrobní lince, který má pořizovací cenu 763 500 Kč. Aby mohlo být aktivum uznáno za nehmotné dle standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva, je nutné splnění určitých podmínek. Těmito podmínkami jsou:

- identifikovatelnost,
- kontrola a
- budoucí ekonomický prospěch.

Pořízený software musí projít testem identifikovatelnosti, který spočívá v kontrole oddělitelnosti a ve vzniku ze smluvních vztahů. Oddělitelnost vyjadřuje schopnost oddělení nehmotného aktiva od ostatních aktiv. Software zakoupený podnikem lze prodat, pronajmout, vyměnit nebo licencovat, což znamená, že je identifikovatelné. Další kritérium je ovládání, což je také splněno tím, že podnik software koupil a může ho využívat.

Ze software k výrobní lince plyne podniku ekonomický užitek. Tímto ekonomickým užitekem jsou myšleny tržby z prodeje výrobků, které výrobní linka s použitím softwaru vyrobila.

Z výše uvedeného je patrné, že se jedná o nehmotné aktivum podle standardu IAS 38. Dále je nutné určit zda se jedná o nehmotné aktivum s omezenou dobou životnosti nebo s neurčitelnou dobou životnosti. Software je nehmotným aktivem, které má omezenou

dobu životnosti. Omezená je z toho důvodů že v dnešní době dochází k rychlé inovaci softwarů a díky tomu k morálnímu opotřebení. Podnik, po zvážení určitých faktorů ovlivňujících schopnost vytvořit ekonomický užitek, stanovil dobu životnosti na 7 let. Nehmotná aktiva s omezenou dobou životnosti je možné odpisovat.

Tabulka 13: Stanovení odpisu a odpisového plánu u softwaru

| Rok | Navýšení | Výpočet | Roční odpis | Oprávky | Zůstatková cena | Počet odpisovaných měsíců |
|------|----------|-------------------|-------------|---------|-----------------|---------------------------|
| 2007 | 0 | $(763500/84)*9$ | 81804 | 81804 | 681 696 | 9 |
| 2008 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 190 876 | 572 624 | 12 |
| 2009 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 299 948 | 463 552 | 12 |
| 2010 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 409 020 | 354 480 | 12 |
| 2011 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 518 092 | 245 408 | 12 |
| 2012 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 627 164 | 136 336 | 12 |
| 2013 | 0 | $(763 500/84)*12$ | 109 072 | 736 236 | 27 264 | 12 |
| 2014 | 0 | $(763 500/84)*3$ | 27 264 | 763 500 | 0 | 3 |

Zdroj: vlastní zpracování

Způsob zaúčtování

Dále uvádím jakým způsobem jsou operace, spojené s pořizovaným softwarem, zaúčtovány dle mezinárodních standardů.

Tabulka 14: Způsob zaúčtování softwaru

| Datum | Účetní operace | Částka | Md | D |
|------------|------------------------------|---------|-----|-----|
| 10.3.2007 | Pořízení software | 763 500 | 041 | 321 |
| 10.3.2007 | Zařazení software do užívání | 763 500 | 013 | 041 |
| 31.12.2007 | Odpisy 2007 | 81 804 | 551 | 073 |
| 31.12.2008 | Odpisy 2008 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2009 | Odpisy 2009 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2010 | Odpisy 2010 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2011 | Odpisy 2011 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2012 | Odpisy 2012 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2013 | Odpisy 2013 | 109 072 | 551 | 073 |
| 31.12.2014 | Odpisy 2014 | 27 264 | 551 | 073 |

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad rozdílů na výsledek hospodaření

Software má dle daňového zákona stanovenou dobu odpisování na 36 měsíců. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví se doba odpisování softwaru stanovuje na základě odhadu, který bere v potaz očekávané využití aktiva v podniku, životní cyklus aktiva, očekávané chování konkurence nebo také to, zda-li se nehmotné aktivum vztahuje k výrobě či nikoliv. V případě této bakalářské práce byla doba životnosti (amortizace) stanovena na 7 let (84 měsíců).

Ve výsledku hospodaření se rozdíl nijak zvláště neprojevuje. Rozdílem je akorát to, že při delší době odpisování jsou roční odpisy nižší, a tudíž klesá pomaleji zůstatková cena. U odpisování software dle českých účetních předpisů je roční odpis nehmotného aktiva vyšší a zůstatková cena klesá rychleji.

ZÁVĚR

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala porovnáním rozdílů, které jsou patrné při použití českých účetních předpisů ve srovnání s mezinárodními standardy IFRS/IAS. Při zpracování této práce bylo nutné nastudovat problematiku mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tyto standardy byly vytvořeny za účelem lepšího srovnání účetních závěrek v celosvětové šíři.

Cílem mé bakalářské práce bylo vymezení rozdílů nebo také případných podobností těchto dvou systémů z hlediska dlouhodobého majetku. Zaměřila jsem se na hmotný a nehmotný, který je řešen ve standardech IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 38 – Nehmotná aktiva a IAS 40 – Investice do nemovitostí.

Nejprve jsem se zabývala dlouhodobým hmotným majetkem. Nejvýznamnějším rozdílem, který ovlivňuje výsledek hospodaření u tohoto majetku, je použitá metoda odpisování. V mezinárodních standardech účetního výkaznictví je možné využití takzvaného komponentního přístupu, který významně ovlivňuje výši odpisů. Komponentním přístupem se rozumí odpisování jednotlivých složek dlouhodobého majetku samostatně.

Další část je zaměřena na dlouhodobý nehmotný majetek, u kterého je dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví velice důležité stanovit, zda se vůbec jedná o nehmotné aktivum. Dalším důležitým kritériem u nehmotných aktiv je doba použitelnosti. Ta může být buď omezená nebo neomezená. Odpisují se pouze nehmotná aktiva s omezenou dobou použitelnosti.

Třetím standardem, kterému jsem věnovala pozornost, je standard IAS 40, který v českých účetních předpisech nemá ekvivalent. Tento standard se zabývá investicemi do nemovitostí, které jsou ale v rámci českých účetních předpisů považovány za položky dlouhodobého majetku.

V další části mé bakalářské práce jsem použila informace získané z inventárních karet majetku a porovnála jsem jakým způsobem ovlivní výsledek hospodaření odpisy

dle jednotlivých účetních systémů. U odpisování budovy dle českých účetních předpisů jsem použila zrychlenou metodu daňových odpisů a u mezinárodních standardů, které vyžadují co nejvíce přesné zachycení opotřebení, metodu lineární. Zrychlená metoda odpisování je výhodná pro daňové účely. U lineární metody ovlivňuje výši odpisů zahrnutí nákladů na demontáž a různá délka použitelnosti u jednotlivých komponent. Při použití lineární metody dle IFRS klesá zůstatková cena rychleji než u použití lineární metody dle ČÚP. To je způsobeno právě zahrnutím nákladů na demontáž. Při použití odpisů dle ČÚP prudce vzrůstá zůstatková cena v roce potřeby opravy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2.vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329s. ISBN 978-80-251-1950-1
- [2] FICBAUER, J a FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2008. 153s. ISBN 978-80-87071-97-7
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2007. 416s. ISBN 80-7273-143-5
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5.vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526s. ISBN 80-7273-129-7
- [5] KRUPOVÁ, L a VAŠEK, L. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha: VOX, 2005. 1050s. ISBN 80-86324-44-3
- [6] KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha: VOX, 2009. 804s. ISBN 978-80-86324-76-0
- [7] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2005*. 2005. 2250s. ISBN 80-239-5721-X
- [8] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006 – 2007. 291 (431) s. ISBN 80-86716-28-7
- [9] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2008*. 3. vydání. Praha: Grada. 2008. 142s. ISBN 978-80-247-2558-1

Zákony a vládní vyhlášky

- [10] Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

- [14] *Akční plán finančních služeb* [online]. Dostupný z WWW:
<<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/akcni-plan-financnich-sluzeb/1000520/41257/>>
- [15] *IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví* [online]. Dostupný z WWW:
<http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf>
- [16] *Ministerstvo financí České republiky. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>
- [17] *Účetnictví a účetní výkaznictví v České republice* [online]. Dostupný z WWW:
<<http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>>.

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tabulka 1: Doba odpisování | 23 |
| Tabulka 2: Maximální odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování | 24 |
| Tabulka 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování | 25 |
| Tabulka 4: Řešení dle ČÚP | 44 |
| Tabulka 5: Řešení dle IFRS | 44 |
| Tabulka 6: Odpisový plán budovy pro roky 2006 – 2015 | 50 |
| Tabulka 7: Způsob zaúčtování operací vztahujících se k budově | 51 |
| Tabulka 8: Stanovení ročního odpisu před dokončením rekonstrukce budovy | 52 |
| Tabulka 9: Přehled komponent | 52 |
| Tabulka 10: Způsob zaúčtování budovy dle IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení | 53 |
| Tabulka 11: Stanovení ročního odpisu a odpisového plánu softwaru | 54 |
| Tabulka 12: Způsob zaúčtování operací vztahujících se k softwaru | 55 |
| Tabulka 13: Stanovení odpisu a odpisového plánu u softwaru | 56 |
| Tabulka 14: Způsob zaúčtování softwaru | 57 |

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1: České účetní standardy pro podnikatele
- Příloha 2: Inventární karty budovy a software
- Příloha 3: Přehled standardů IAS/IFRS

SEZNAM ZKRATEK

| | |
|---------|---|
| C | pořizovací náklady |
| ČÚP | české účetní předpisy |
| DDB | Double Declining Balance Metod |
| HV | hodnota při vyřazení |
| I | rok odpisování |
| IAS | International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy |
| IASCF | International Accounting Standards Comittee Foundation – Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (dříve IASC) |
| IFRIC | International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví |
| IFRS | International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví |
| K | koeficient |
| MP | množství produkce vyrobené za období |
| N | odhad doby použitelnosti |
| ODr | výše odpisu (lineární metoda) |
| ODz | výše odpisu (zrychlená metoda) |
| OM | odhadované množství produkce |
| OS | odpisová sazba |
| OSr | roční odpisová sazba v jednotlivých letech odpisování |
| OSRz | sazba pro zvýšenou vstupní cenu |
| OZV | odpisy založené na výkonu |
| RO | rok odpisování |
| SIC | Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor |
| SYD | Sum of the Years Digits |
| T | doba odpisování |
| TZH | technické zhodnocení |
| US GAAP | United States Generálky Accepted Accounting Principles – všeobecně uznávané účetní zásady |

| | |
|-----|----------------------|
| VC | vstupní cena |
| VCz | zvýšená vstupní cena |
| Z | zbytková hodnota |
| ZC | zůstatková cena |

Příloha 1

České účetní standardy pro podnikatele

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kursové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidace
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

Příloha 2

Inventární karty majetku

Inventární karta dlouhodobého majetku - budova

Inventární číslo: 0001
Název: Budova
Výrobní číslo:
Klasifikace:
Záruka:
Typ majetku: Hmotný majetek
Poznámka:

Pořízení:
Cena: 17 450 000Kč
Způsob: nákup
Datum: 1.3.2006
Doklad:D0034
Firma:
Členění:

Zařazení:

Pracoviště:
Datum: 1.3.2006
Doklad: D0034

Účtování

Druh:
Má dáti: 021
Dal: 042

Vyřazení:

Způsob:
Datum::
Doklad:

Účtování:

Druh:
Má dáti:
Dal:

Daňové odpisování:

Vstupní cena:17 450 000Kč zvýšená:19 800 000
Způs. odepis.: zrychlený
Odpis. skupina: 6 (50let)

Účetní odpisování:

Vstupní cena: 17 450 000
Způs. odpis.: zrychlený
Má dáti: 551
Dal: 081

Inventární karta dlouhodobého majetku - software

Inventární číslo: 0002
Název: Software
Výrobní číslo:
Klasifikace:
Záruka:
Typ majetku: Nehmotný
Poznámka:

Pořízení:
Cena: 763 500 Kč
Způsob: nákup
Datum: 10.3.2007
Doklad:D0025
Firma:
Členění:

Zařazení:

Pracoviště:
Datum: 10.3.2007
Doklad: D0025

Účtování

Druh:
Má dáti: 013
Dal: 041

Vyřazení:

Způsob:
Datum::
Doklad:

Účtování:

Druh:
Má dáti:
Dal:

Daňové odpisování:

Vstupní cena: 763 500 Kč
Způs. odepis.: rovnoměrný
Doba odpisování: 36 měsíců

Účetní odpisování:

Vstupní cena: 763 500 Kč
Způs. odpis.: rovnoměrný
Má dáti: 551
Dal: 073

Příloha 3

Přehled standardů IFRS/IAS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

| | |
|--------|--|
| IFRS 1 | První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví |
| IFRS 2 | Úhrady vázané na akcie |
| IFRS 3 | Podnikové kombinace, novela s účinností od 1.7.2009 |
| IFRS 4 | Pojistné smlouvy |
| IFRS 5 | Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti |
| IFRS 6 | Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů |
| IFRS 7 | Finanční nástroje: zveřejnění |
| IFRS 8 | Provozní segmenty |

Mezinárodní účetní systémy

| | |
|--------|--|
| IAS 1 | Prezentace účetní závěrky |
| IAS 2 | Zásoby |
| IAS 7 | Výkaz o peněžních tocích |
| IAS 8 | Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby |
| IAS 10 | Události po skončení účetního období |
| IAS 11 | Stavební (dlouhodobé) smlouvy |
| IAS 12 | Daně ze zisku |
| IAS 14 | Vykazování podle segmentů |
| IAS 16 | Pozemky, budovy a zařízení |
| IAS 17 | Leasingy |
| IAS 18 | Výnosy |
| IAS 19 | Zaměstnanecké požitky |
| IAS 20 | Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory |
| IAS 21 | Důsledky změn směnných kursů cizích měn |
| IAS 23 | Výpůjční náklady |
| IAS 24 | Zveřejňování spřízněných stran |
| IAS 26 | Penzijní plány |
| IAS 27 | Konsolidovaná a individuální účetní závěrka |

| | |
|--------|---|
| IAS 28 | Investice do přidružených podniků |
| IAS 29 | Vykazování v hyperinflačních ekonomikách |
| IAS 31 | Účasti ve společných podnicích |
| IAS 32 | Finanční nástroje: vykazování |
| IAS 33 | Zisk na akcii |
| IAS 34 | Mezitimní účetní výkaznictví |
| IAS 36 | Snížení hodnoty aktiv |
| IAS 37 | Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva |
| IAS 38 | Nehmotná aktiva |
| IAS 39 | Finanční nástroje: účtování a oceňování |
| IAS 40 | Investice do nemovitostí |
| IAS 41 | Zemědělství |